

مداخل تقييم الأصول وانعكاساتها على جودة الإبلاغ المالي

الباحث مصطفى يونس حميد المثنو
ديوان الرقابة المالية

م. د. بشرى فاضل خضير الطائي
كلية الإدارة والاقتصاد جامعة بغداد/
قسم المحاسبة

المستخلص

يستند إنموذج الإبلاغ المالي في العراق على مجموعة محددة من الأهداف والمفاهيم المحاسبية التي تتطلب تطبيق مدخل الكلفة التاريخية في تقييم الأصول بسبب طبيعة أهداف الإبلاغ المالي في العراق والمحددة بموجب تعليمات النظام المحاسبي الموحد التي تركز على خدمة حاجات الدولة بعذها المستخدم الأكثر تأثيراً في تحديد الأهداف والمفاهيم المحاسبية التي تنبع في الأساس من طبيعة النظام الاقتصادي في العراق كونه يركز على القطاع العام مقابل القطاع الخاص وكذلك طبيعة ملكية الأعمال التي تركز على شركات الأشخاص مقابل شركات الأموال ، فضلاً عن ميول أفراد المجتمع نحو الإدخار مقابل الاستثمار وحدثة تشكيل السوق المالية في العراق وعذها من الأسواق غير الكفوءة في مجال عملها، وطالما أن مدخل الكلفة التاريخية يتجاهل التغيرات في أقيام الأصول التي تحصل بسبب تقلبات الأسعار والتقدم الفني والتكنولوجي وأن هذا التجاهل يؤثر في قياس الأرباح المحاسبية التي تعد دالة لجودة الإبلاغ المالي، عليه تعد جودة الإبلاغ المالي للوحدات الاقتصادية العراقية منخفضة الأمر الذي يستوجب إعادة النظر في أهداف الإبلاغ المالي لتركز على تقديم المعلومات المحاسبية لإصحاب المصلحة في الوحدات الاقتصادية وكذلك المفاهيم المحاسبية التي يجب أن تنسجم وتلك الأهداف لا سيما في مجال تبني مفهوم محدد للمحافظة على رأس المال والخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية بما يجعلها مفيدة لقرارات أصحاب المصلحة، فضلاً عن تبني مداخل بديلة في تقييم الأصول (مدخل الكلفة الاستبدالية ومدخل صافي القيمة القابلة للتحقق ومدخل القيمة العادلة) تمهيدا لتحسين جودة الإبلاغ المالي في العراق .

المصطلحات الرئيسية للبحث : مدخل الكلفة التاريخية ، مدخل الكلفة الاستبدالية ، مدخل صافي القيمة القابلة للتحقق ، مدخل القيمة العادلة ، جودة الأرباح المحاسبية ، جودة الإبلاغ المالي .



مجلة العلوم

الاقتصادية والإدارية

المجلد ١٩

العدد ٧٤

الصفحات ٤٠٨ - ٤٢٧

بحث مستل من رسالة ماجستير



المقدمة

تعد مشكلة تقييم الأصول ومازالت إحدى القضايا الخلافية في الفكر والممارسة المحاسبية ومحط إهتمام اللجان والمجالس المهنية والباحثين، ويظهر ذلك جليا من خلال ما تم إصداره من معايير محاسبية توصي بتطبيق أسس أو مداخل بديلة لمدخل الكلفة التاريخية في تقييم الأصول، وما تم مناقشته من قبل الباحثين بصدد أفضلية تلك المداخل وأسس تفضيلها، ويعزى تعدد مداخل تقييم الأصول إلى طبيعة أهداف الإبلاغ المالي وتنوع حاجات مستخدمي التقارير المالية وربما تعارض البعض منها، فضلا عن تعدد المفاهيم المحاسبية ذات الصلة ومن بينها المفاهيم النظرية للمحاسبة (مفهوم المالك ومفهوم الوحدة) ومفاهيم المحافظة على رأس المال (مفهوم المحافظة على رأس المال المالي والمادي)، وكذلك مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية (الخصائص الرئيسية للمعلومات والخصائص التعزيزية)، إذ يتم اختيار المدخل المناسب لتقييم الأصول في ضوء إنسجامه مع تلك الأهداف والمفاهيم من جهة ودوره في تعزيز جودة الإبلاغ المالي من جهة أخرى .

وتقسم المداخل المعتمدة في تقييم الأصول إلى مدخلين ، يستند المدخل الأول إلى الكلفة ويتمثل بمدخل الكلفة التاريخية (المدخل التقليدي)، في حين يستند المدخل الثاني إلى السوق ويتمثل بمدخل الكلفة الاستبدالية ومدخل صافي القيمة القابلة للتحقق ومدخل القيمة العادلة ، هذا وتكمن مشكلة البحث في اعتماد نموذج الإبلاغ المالي في العراق على مدخل الكلفة التاريخية في التقييم بسبب طبيعة أهداف الإبلاغ المالي في العراق التي تركز على خدمة حاجات الدولة بعدها المستخدم الأكثر تأثيرا في تحديد الأهداف والمفاهيم المحاسبية التي تنبع في الأساس من طبيعة النظام الاقتصادي في العراق كونه يركز على القطاع العام مقابل القطاع الخاص وكذلك طبيعة ملكية الأعمال التي تركز على شركات الأشخاص مقابل شركات الأموال ، فضلا عن ميول أفراد المجتمع نحو الإدخار مقابل الاستثمار وحدثة تشكيل السوق المالية في العراق وعدها من الأسواق غير الكفوءة في مجال عملها، وعليه تعد جودة الإبلاغ المالي للوحدات الاقتصادية العراقية منخفضة الأمر الذي يستوجب إعادة النظر في الأهداف والمفاهيم المحاسبية من جهة وتبني مداخل بديلة في تقييم الأصول من جهة أخرى تمهيدا لتحسين جودة الإبلاغ المالي في العراق .

وفي ضوء ما سبق ، سيتناول البحث المحاور الآتية :

المحور الأول : منهجية البحث ودراسات سابقة

المحور الثاني : قياس جودة الإبلاغ المالي وعلاقتها بمداخل تقييم الأصول – مدخل

مفاهيمي

المحور الثالث : انعكاسات مداخل تقييم الأصول على جودة الإبلاغ المالي في الوحدات الاقتصادية

العراقية – مدخل تحليلي

المحور الرابع : الخلاصة والمقترحات



المحور الأول / منهجية البحث ودراسات سابقة

أولاً : منهجية البحث

١. مشكلة البحث، ويمكن صياغتها في التساؤل الاتي " ما هي المداخل المعتمدة في تقييم الأصول بشكل عام، وتلك المعتمدة في البيئة العراقية بشكل خاص ؟ وهل لتلك المداخل إنعكاسات على جودة الإبلاغ المالي ؟ .
٢. أهداف البحث، وتتمثل بالآتي :
 - أ. عرض ومناقشة مداخل تقييم الأصول بشكل عام وبيان إنعكاساتها على جودة الإبلاغ المالي .
 - ب. تحديد المداخل المعتمدة في تقييم الأصول في الوحدات الاقتصادية العراقية وبيان إنعكاساتها على جودة الإبلاغ المالي .
 ٣. فرضية البحث، "توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين المداخل المعتمدة في تقييم الأصول (المدخل المستند إلى الكلفة والمدخل المستند إلى السوق) وبين جودة الإبلاغ المالي" ، ويمكن تقسيم هذه الفرضية إلى فرضيتين فرعيتين وكما يأتي:
 - أ. توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين المدخل المستند إلى الكلفة في تقييم الأصول وبين جودة الإبلاغ المالي .
 - ب. توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين المدخل المستند إلى السوق في تقييم الأصول وبين جودة الإبلاغ المالي.
 ٤. منهج البحث ومصادر جمع المعلومات، إذ اعتمد الباحثان المنهج الاستقرائي في تقييم جودة الإبلاغ المالي للوحدات الاقتصادية المحلية في ظل الأهداف والمفاهيم المحاسبية ذات الصلة وتحديد مجالات القصور تمهيدا لتقديم المقترحات المناسبة في ظل التطورات التي تشهدها البيئة الدولية والمحلية في كل المجالات ومن أبرزها المجالات الاقتصادية، كما أعتمد الباحثان على ما متوفر من الأدبيات المحاسبية بهدف كتابة البحث، فضلا عن تنظيم إستمارة إستبيان* تضمنت محورين خصص المحور الأول لبيان انعكاسات مداخل تقييم الأصول على جودة الإبلاغ المالي، في حين خصص المحور الثاني لتحديد مجالات القصور في الإبلاغ المالي للوحدات الاقتصادية العراقية في ظل الظروف البيئية المستجدة ومن ثم إبراز الحاجة إلى تحديد أهداف ومفاهيم محاسبية جديدة، ومن ثم تحديد المداخل البديلة في تقييم الأصول بما يعزز جودة الإبلاغ المالي فيها .

ثانيا : دراسات سابقة

١. دراسات عربية

- أ. دراسة الداعور وعابد (٢٠٠٨) "إعادة تقييم الأصول الثابتة في فلسطين _ دراسة ميدانية" هدفت إلى دراسة مشكلة إعادة تقييم الأصول الثابتة في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية ، وذلك من خلال تحليل ما تضمنه الفكر والأدب المحاسبي في هذا الخصوص ، فضلا عن إجراء دراسة ميدانية لمعرفة آراء مجموعة من مستخدمي المعلومات المحاسبية المتوقع تأثرهم بمعلومات إعادة التقييم لمعرفة آرائهم عن عملية إعادة تقييم الأصول وأهم الدوافع المرتبطة بآرائهم سواء المؤيدة او المعارضة لفكرة إعادة التقييم، وقد خلصت الدراسة إلى عدم وجود اختلاف بين آراء العينة حول أهم الدوافع وراء الموافقة على عملية إعادة التقييم والمتمثلة بإظهار قوائم مالية عادلة وتوفير قياس أكثر واقعية للأرباح الناتجة عن التقييم على وفق القيمة للقيمة العادلة وحل مشكلة عدم تماثل البيانات والمعلومات بين الإدارة والمستثمرين ، وقد أوصت الدراسة الوحدات الاقتصادية الفلسطينية بممارسة عملية إعادة التقييم على وفق معايير المحاسبة الدولية للحصول على قوائم مالية أكثر عدالة .

* تم إستلال محاور الإستبانة ونتائج التحليل من رسالة الماجستير الموسومة " مداخل تقييم الأصول في ظل تعدد المفاهيم المحاسبية وانعكاساتها على جودة الإبلاغ المالي " كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة بغداد - ٢٠١٣ .

ب. دراسة صالح (٢٠١٠) " دور المستثمرين في تقييم جودة الإبلاغ المالي وانعكاساته على اتخاذ القرار الاستثماري _ دراسة ميدانية في سوق العراق للأوراق المالية " والتي هدفت إلى التعريف بمفهوم جودة الإبلاغ المالي وتحديد مجالات التطوير ذات الصلة ، والتي يمكن للشركات المساهمة ولاسيما المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية تبنيها بما يخدم الجهات المستفيدة بشكل عام والمستثمرين بشكل خاص ، فضلاً عن توضيح دور المستثمرين في تقييم جودة الإبلاغ المالي لتلك الشركات وانعكاس ذلك على القرارات الاستثمارية التي يتخذونها، وخلصت الدراسة إلى أن لإحتياجات وسلوك المستثمرين تأثيراً في جودة الإبلاغ المالي، وأوصت بضرورة قيام إدارات الشركات بالتعرف على طبيعة المعلومات التي يحتاجها المستثمرين وإهتمام القائمين على إعداد تقارير الإبلاغ المالي بجودة المعلومات المحاسبية ومراجعة تفضيل فئات المستثمرين للمعلومات وتعدد احتياجاتهم لإتخاذ القرار الاستثماري الصائب .

ت. دراسة المشهداني وآخرون (٢٠١٢) " تعدد المفاهيم المحاسبية وأثره في الفكر والممارسة العملية " والتي هدفت إلى بيان أثر تعدد المفاهيم المحاسبية في الفكر المحاسبي والممارسة العملية في ظل مسلمة مفادها بأن هناك تعارض في مصالح مستخدمي التقارير المالية بالشكل الذي يؤدي إلى تعدد المفاهيم المحاسبية ، وقد خلصت الدراسة إلى أن الصعوبة في صياغة نظرية للمحاسبة تكمن في صعوبة الاتفاق حول ماهية الأهداف المحاسبية من جهة وتعدد المفاهيم المحاسبية (ومن بينها المفاهيم النظرية للمحاسبة ومفاهيم جودة المعلومات المحاسبية) من جهة ثانية الأمر الذي يؤثر في كل من الفكر والممارسة المحاسبية من خلال إتاحة العديد من البدائل المحاسبية في مجال القياس والأفصاح .

٢. الدراسات غير العربية

أ. دراسة (Cohen, 2003) *Quality of financial reporting choice determinants and economic consequences* ، تفحصت الدراسة المحددات والنتائج الاقتصادية وإرتباطها مع خيار

جودة الإبلاغ المالي ، حيث توصل الباحث إلى وجود الأدلة التي تدعم الارتباط الإيجابي بين طلبات المستثمرين من المعلومات عن الشركة وبين جودة الإبلاغ المالي، وكذلك إرتباط التكاليف المرتفعة للملكية مع انخفاض جودة المعلومات المالية، وفيما يتعلق بالنتائج الاقتصادية تشير الأدلة إلى أن ارتفاع جودة الإبلاغ المالي في الشركات يؤدي إلى تخفيض التباين في معلوماتها.

ب. دراسة (Lennard, 2010) *The case for entry values: A defense of replacement cost* ، تفحص الباحث في هذه الدراسة قيم الإدخال وذلك من خلال عرض ومناقشة آراء الأطراف

سواء كانت أكاديمية ومهنية التي دافعت عن الكلفة الاستبدالية بعبء أحد المداخل البديلة في التقييم، مع عرض جانب من الحجج ضد تبني مدخل الكلفة الاستبدالية على أساس أن قيم الإخراج أفضل مقارنة بقيم الإدخال، وقد خلصت الدراسة إلى أن التفكير بصعوبة تطبيق الكلفة الاستبدالية يجب أن يقابله تفكير بان كل المداخل البديلة والمستخدم في القياس حتى الكلفة التاريخية تواجه صعوبة أو يصعب تطبيقها في بعض الحالات، وأن تجاوز الكلفة الاستبدالية تلك الصعوبات يتمثل في استخدام معلومات محدثة عن الاسعار يسهل الحصول عليها في الوقت المناسب .



ت. دراسة (Chen, 2011) ، *Accounting quality: Choosing fair value versus historical cost* ،

تمثل هدف الدراسة في مقارنة مقاييس جودة المحاسبة للشركات العقارية للتحقق في ما إذا كان إختيار نموذج قياس الممتلكات الاستثمارية يرتبط مع إدارة الأرباح وإنخفاض قيمة الملاءمة، وتم فحص الاختلاف في مستويات جودة المحاسبة وعدها اختلاف لقيمة الممتلكات الحقيقية للشركات، وقد أكدت النتائج التجريبية كما تشير الدراسة إلى أن الشركات التي تتبنى مدخل القيمة العادلة في قياس الممتلكات الإستثمارية تكون جودة المحاسبة فيها منخفضة عن غيرها من الشركات ، فضلا عن أن الشركات التي لا تعتمد القيمة العادلة يكون تقريرها عن صافي الدخل سلبيا .

لقد مثلت الدراسات السابقة والنتائج التي خلصت إليها وكذلك التوصيات التي تقدمت بها تراكما فكريا أتاح للباحثان فرصة الإنطلاق منها وتأطير بعض الأفكار والمفاهيم ذات الصلة بموضوع البحث الذي جاء مكملا لتلك الدراسات من جهة وتميزا عنها كما يرى الباحثان من جهة أخرى في مجال الربط بين مداخل تقييم الأصول وبين جودة الأرباح المحاسبية وبيان إنعكاس ما سبق على جودة الإبلاغ المالي التي تعد منخفضة في الوحدات الاقتصادية العراقية وفقا لما أسفرت عنه نتائج الإستبانة التي تم تنظيمها بهدف إختيار الأفكار النظرية التي طرحها البحث، فضلا عن بيان الحاجة إلى إعادة النظر في أهداف الإبلاغ المالي والمفاهيم المحاسبية على مستوى البيئة العراقية وتبني مداخل بديلة في تقييم الأصول بهدف تعزيز جودة الإبلاغ المالي وإنسجاما مع التطورات المرتقبة في الكثير من المجالات ومن بينها المجالات الاقتصادية .

المحور الثاني/ قياس جودة الإبلاغ المالي وعلاقتها بمداخل تقييم الأصول

مدخل مفاهيمي

تشير الأدبيات والدراسات المحاسبية إلى أن هناك أكثر من مدخل لقياس جودة الإبلاغ المالي Financial Reporting Quality إستنادا إلى علاقة جودة الإبلاغ المالي بمفاهيم أخرى ذات صلة مثل مفهوم جودة المعلومات المحاسبية Accounting Information Quality المتمثلة بمنفعة تلك المعلومات لإغراض مستخدميها والتي تتجلى بالخصائص التي يجب أن تتسم بها تلك المعلومات، وكذلك مفهوم جودة المعايير المحاسبية Accounting Standards Quality التي يتم إصدارها من قبل الجهات المهنية المتخصصة بما ينسجم والأهداف المحددة للإبلاغ المالي، فضلا عن مفهوم جودة الأرباح المحاسبية التي تعبر في جانب منها عن إستمرارية الأرباح Earnings Persistence وقدرتها التنبؤية Earnings Predictability وقابليتها على التغيرات Earnings Variability، وكذلك الفرق بين صافي الدخل والتدفق النقدي من العمليات التشغيلية من الجانب الآخر.

وبناء على ما سبق يمكن تحديد أكثر من مدخل لقياس جودة الإبلاغ المالي وكما يلي :

أولا : مدخل جودة المعلومات المحاسبية لقياس جودة الإبلاغ المالي

يتم وفقا لهذا المدخل تحديد (قياس) جودة الإبلاغ المالي على أساس جودة المعلومات المحاسبية التي ينتجها نظام الإبلاغ المالي في الشركة، والتي تتمثل في منفعة تلك المعلومات لإغراض مستخدميها ومنهم حملة الأسهم الحاليين والمرتقبين والمقرضين الحاليين والمحتملين، ويعد الإطار المفاهيمي الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB أحد الأمثلة على هذا المدخل، الذي ركز على تعريف الجودة في ظل أهداف الإبلاغ المالي الذي ينصب على تزويد المستخدمين بالمعلومات المحاسبية المفيدة لاتخاذ قرارات الإستثمار والائتمان وقرارات أخرى مماثلة، وعليه حدد المجلس الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بخاصيتي الملائمة والموثوقية، ومع ذلك فإن تحديد جودة الإبلاغ المالي على أساس الخصائص أعلاه يؤثر مشكلة من الناحية التجريبية، فإذا كان القصد كما تشير (الساعدي) هو تقييم تلك الخصائص بشكل منفرد فأنها غير قابلة للدمج وليس بالضرورة أن تكون متوافقة مع بعضها البعض وعادة لا يمكن قياسها بشكل منفصل، فمن الناحية العملية غالبا ما يتطلب الإبلاغ المالي المفاضلة بين خاصية الملاءمة التي تركز على الإعراف المحاسبي للظاهرة الاقتصادية في الوقت المناسب حتى لو كان ذلك على حساب الإبلاغ عن

أرقام مقدرة وغير مستندة إلى معاملات اقتصادية، وخاصية الموثوقية التي تهدف إلى تخفيض أخطاء القياس حتى لو كان ذلك على حساب توقيت الإعراف بالظاهرة الاقتصادية وما يترتب عليها من نتائج قد تكون مؤثرة في جودة الإبلاغ المالي وبالتالي في قرارات مستخدمي التقارير المالية. (الساعدي ، ٢٠١٢ : ٨٤) ويتصرف وقد ذهب تقرير اللجنة الخاصة عن الإبلاغ المالي *Jenkins* التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين *AICPA* الصادر سنة ١٩٩٤ إلى أبعد مما ذهب إليه مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي *FASB* في مجال تحديد حاجات مستخدمي التقارير المالية من المعلومات من خلال تحديد المتطلبات التالية : (Jonas & Blanchet , 2000:356)

١. تحليل منفصل لكل قطاع من قطاعات الشركة التي تواجه فرص ومخاطر متعددة ومتباينة.
٢. فهم طبيعة أعمال الشركة ووجهات نظر إدارتها، وكذلك الفهم الآني للتغيرات المحيطة بها.
٣. الإبلاغ عن المعلومات المستقبلية لنشاطات الشركة، وتحديد مستوى موثوقية المعلومات المقدمة من قبلها.

كما أشار البعض وفي نفس السياق إلى أهمية وجود خصائص أخرى للمعلومات المحاسبية إلى جانب الخصائص التي حددها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي *FASB*، تمثلت في الوضوح وإستمرارية الأرباح والمعلومات غير التجميعية (التفصيلية) والإكتمال التي تزيد من فائدة المعلومات المحاسبية وتنسجم مع متطلبات بيئة الأعمال المعاصرة، ولذلك تم تطوير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الصادرة من المجلس المذكور والتوصل إلى إطار جديد يتضمن الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، ومن بينها خاصية إستمرارية الأرباح التي تنصب على التمييز بين الأرباح غير العادية وغير المتكررة وبين الأرباح التي يتوقع إستمرارها في المستقبل، وكذلك خاصية المعلومات غير التجميعية التي تعكس نتائج أعمال القطاعات التابعة للشركة وتقدم فهم أفضل عن إمكانيات الشركة والفرص المتاحة أمامها وكذلك المخاطر التي يمكن أن تواجهها في المستقبل، فضلا عن خاصيتي الإكتمال التي تشير إلى الشمولية والموازنة والشفافية وخاصية الجوهر التي تشير إلى صدق التمثيل ومدى انسجام المعلومات المحاسبية مع الحقائق وتمثيلها لجوهر الأحداث ووصفها للمضامين الاقتصادية للعمليات.

(Jonas&Blanchet,2000:359)(Gelinas&Sutton,2002:35-36)

ثانيا : مدخل جودة المعايير المحاسبية كقياس لجودة الإبلاغ المالي

يتم وفقا لهذا المدخل قياس جودة الإبلاغ المالي على أساس جودة المعايير المحاسبية، وتمثل المعايير المحاسبية إنموذجا أو نمطا للأداء المحاسبي والأحكام ذات الصلة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من أنواع العمليات والأحداث وكذلك الظروف التي تؤثر في الشركة " (الشيرازي ، 1990 : 125)، كما تعد المعايير المحاسبية بمثابة المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر في المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها مع إيصال المعلومات إلى أصحاب المصلحة فيها. (لطفي ، 2005 : 366)



وتحدد المعايير المحاسبية الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية، ومن ثم فهي تعد بمثابة القواعد الأساسية الواجب إتباعها والاسترشاد بها لتقييم نوعية تلك المعلومات، حيث إن تقديم النصح باختيار طرائق المعالجة المحاسبية لمشكلة أو لمشاكل محددة وأساليب الإفصاح عن النتائج المترتبة عنها على أساس فائدة المعلومات المحاسبية للقرارات الاقتصادية غير كاف لمن يتحملون مسؤولية إنتاج المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها في التقارير المالية، لأن الأمر يتطلب تحديد الخصائص التي تجعل هذه المعلومات مفيدة في اتخاذ القرارات وذلك من خلال إصدار مجموعة من المعايير المحاسبية التي تتحدد على ضوءها طرائق وأساليب قياس الآثار المترتبة عن العمليات والأحداث المالية وكذلك الظروف الخارجية الأخرى على نتائج أعمال الوحدات الاقتصادية ومركزها المالي وتوصيل نتائج هذا القياس إلى مستخدمي التقارير المالية. (نجم، ٢٠٠٨: ٢٣)

ويشير Belkaoui في سياق متصل إلى أن " المعايير المحاسبية تعد بمثابة قواعد عامة تشتق من الأهداف والمفاهيم النظرية للمحاسبة وتستخدم في تطوير الأساليب أو التقنيات المحاسبية "، بمعنى أن المعايير المحاسبية وحسب ما جاء في أعلاه تعد حلقة الوصل بين كل من الأهداف والمفاهيم من جهة وبين التطبيقات العملية من جهة أخرى. (Belkaoui, 2000: 163)

وتعد جودة الإبلاغ المالي دالة لكل من جودة المعايير المحاسبية التي تحكم الإفصاح عن المعلومات المحاسبية فضلا عن فاعلية القوى التنظيمية ومستوى التزام الشركات بتلك المعايير، وعليه إذا كان الدفع باتجاه حماية حقوق حملة الأسهم ومعايير الإفصاح ضعيفا، فإن جودة الإبلاغ المالي ستكون ضعيفة أيضا، إلا أن ما سبق ومن وجهة نظر Mueller لا يعد كافيا فالمحاسبة ومعايير الإبلاغ وإن اتسما بجودة عالية إلا أن الأمر يتطلب توفير بنى تحتية دولية شاملة للإبلاغ المالي، وقد تم وعلى حد تعبير Mueller تأكيد هذا الأمر من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB سنة ١٩٩٩ في مناقشاته بشأن دور المجلس في تحديد الرؤيا المستقبلية لصياغة معايير المحاسبة الدولية، وكذلك في نشرة المفاهيم الصادرة من قبل هيئة تداول الأوراق المالية SEC سنة ٢٠٠٠ في نفس السياق. (Mueller, 1999) بدون سنة

ثالثا : مدخل جودة الأرباح المحاسبية كمقياس لجودة الإبلاغ المالي

يتم وفقا لهذا المدخل قياس جودة الإبلاغ المالي على أساس جودة الأرباح المحاسبية، وتشير جودة الأرباح المحاسبية كما يرى Kieso & et al إلى قدرتها على التنبؤ بالأرباح والتدفقات النقدية المستقبلية للشركة، وبالتالي قدرتها على تأمين ردود أفعال إيجابية لسوق المال وتعزيز ثقة المستثمرين والآخرين من أصحاب المصلحة في المعلومات المنشورة في التقارير المالية من خلال الاهتمام بمعايير قياس الأرباح والإبلاغ عنها. (Kieso & et al, 2010:33)

ويعبر مفهوم جودة الأرباح عن درجة التقارب بين الربح المحاسبي والربح الاقتصادي بالإعتماد على مفهوم المحافظة على رأس المال بعده مدخلا لقياس الربح المحاسبي من خلال التركيز على التغير في صافي الأصول المتأتي من النشاطات التشغيلية للشركة خلال الفترة المالية باستثناء تلك النشاطات ذات الصلة بالمالين (Schroeder & et al, 2001:81)، وطالما أن الربح الاقتصادي وعلى حد تعبير Hodge غير منظور، عليه لا يمكن قياس أو الحكم على جودة الأرباح المحاسبية من خلال درجة ارتباطها بالربح الاقتصادي. (Hodge, 2003:40)

ويشير كل من Schipper & Vincent إلى أن جودة الأرباح تعد مفهوم محدد لمفهوم عام وهو جودة الإبلاغ المالي (Schipper & Vincent, 2003: 98)، والتي يتم الحكم عليها من عدة مناهج من بينها على حد تعبير Cohen منظور إستمرارية الأرباح ومقدرتها على التنبؤ بالأداء في المستقبل وكذلك قابليتها على التغير، فضلا عن منظور العلاقة بين النقد والمستحقات والدخل المحاسبي (Cohen, 2003: 2)، وعلى هذا الأساس قدم الفكر المحاسبي العديد من المقاييس البديلة لجودة الأرباح التي تعكس في نهاية الأمر جودة الإبلاغ المالي من بينها :

١. مقياس المستحقات، والذي يعبر عن مدى إنحراف صافي الدخل عن التدفقات النقدية التشغيلية ويعد هذا المدخل من أكثر المداخل استخداماً من قبل الباحثين لقياس جودة الأرباح، وذلك لكون الأساس المستخدم في المحاسبة وبشكل أساسي هو أساس الاستحقاق الذي يقوم على مبدأ مقابلة الإيرادات والمصروفات التي تخص المدة الحالية ومبدأ تحقق الإيراد، إلا أنه بسبب الانتقادات الموجهة لذلك الأساس الذي يتطلب من المحاسب الكثير من التقدير والاجتهاد الشخصي، ولا سيما في مجال احتساب الاندثار وتقدير المخصصات والاختيار بين طرق التقييم البديلة فإنه يتيح للإدارة الفرصة لممارسة إدارة الأرباح والتأثير في جودتها (الفتلاوي، ٢٠١١ : ٦٧)، فقد وجد Sloan أن الشركة التي لديها مستحقات عالية (أي فجوة كبيرة بين صافي الدخل والتدفقات النقدية التشغيلية) تعاني من تدني أدائها المالي المستقبلي، كما وجد Bradshaw & et al أن أسعار الأسهم تتأثر بتطبيقات المستحقات الحالية، وبالتالي فهي تؤثر في نماذج التنبؤ بالعوائد، وعليه فإن إدراك المستحقات يعد مؤشرا جيدا لجودة الأرباح. (الساكني، ٢٠١٠ : ٩٥)

٢. المقياس الإحصائي باستخدام السلاسل الزمنية، الذي يتضمن ثلاثة أبعاد تتمثل باستمرارية الأرباح وقدرتها التنبؤية وقابليتها على التغير، وتشير إستمرارية الأرباح كما يرى (المعيني) على المدى الذي تصبح فيه الأرباح المحاسبية الحالية جزءا دافعا من سلسلة الأرباح، وعليه فإنها تعبر عادة عن مستوى جودتها، في حين تشير القدرة التنبؤية للأرباح المحاسبية على قدرة الإبلاغ المالي بضمنها الإبلاغ عن عناصر الدخل في تحسين قدرة مستخدمي التقارير المالية على التنبؤ بالمعلومات ذات الصلة بحاجاتهم واهتماماتهم، وأخيرا طالما أن الأرباح المحاسبية مهيأة (بسبب الغياب النسبي لقابليتها على التغير) وقدرتها التنبؤية عالية فإن ذلك ينعكس على جودتها. (المعيني، ٢٠١٢ : ٩٨)

ويعد مدخل جودة الأرباح من المداخل العملية لقياس جودة الإبلاغ المالي، التي تعبر ومن وجهة نظر الباحثان عن الارتباط بين جودة الأرباح وجودة المداخل المعتمدة في تقييم الأصول والالتزامات لسببين هما:

١. تعد الأرباح المحاسبية محصلة للتغيرات التي تطرأ على أقيام الأصول والالتزامات خلال مدة محددة من الزمن والتي يتم الاعتراف بها في شكل مكاسب أو خسائر، وبذلك فإن أخطاء التوقيت والقياس المحاسبي للأرباح تعد في ذات الوقت أخطاء في التوقيت والقياس المحاسبي للأصول والالتزامات، حيث تتولد أخطاء التوقيت على حد تعبير (Balkaoui, 2004) عندما تظهر التغيرات في أقيام صافي الأصول في مدة ما ولكن المحاسبة عنها تتم في مدة أخرى، كما تتولد أخطاء القياس عندما لا يتم التعبير عن صافي الأصول والتغيرات التي تطرأ عليها خلال مدة ما بوحدة من القوة الشرائية العامة التي تعبر عن التغير في المستوى العام للأسعار.

٢. تعكس الأرباح المحاسبية الأداء الاقتصادي للشركة، وعليه فإن علاقة الأرباح المحاسبية بكل من التدفقات النقدية والتغيرات في القيمة السوقية لصافي الأصول خلال مدة محددة من الزمن يعد بديلا عمليا للأداء الاقتصادي، إذ أن اقتراب الأرباح المحاسبية على سبيل المثال من التدفقات النقدية التشغيلية يوفر دليلا على جودتها، كما أن الانسجام بين الأرباح المحاسبية وبين التغيرات في الأرقام السوقية لصافي الأصول على حد تعبير *Buchman & et al* يوفر دليلا إضافيا بشأن جودة تلك الأرباح لأنه ببساطة يعكس توقعات السوق المالية. (Buchman & et al, 2004: 171-172)

ومما سبق يتبين بأن جودة الأرباح المحاسبية، وبالتالي جودة الإبلاغ المالي تعتمد على إيجاد الحلول المناسبة لأثنين من المشاكل التي تواجه الفكر والممارسة المحاسبية، تتمثل الأولى في توقيت الاعتراف بالمكاسب والخسائر الناتجة عن التغيرات التي تحصل في أرقام صافي الأصول خلال مدة محددة من الزمن، في حين تتمثل الثانية بتبني محدد (سياسة) التحفظ والاعتراف الفوري بالخسائر ووفقا لما يلي: (أبو الخير، بدون سنة: ١٨-٢١) ويتصرف

١. توقيت الاعتراف بالمكاسب والخسائر، إذ تعد الأرباح المحاسبية ذات جودة عالية إذا ما قدمت مؤشرات موضوعية بشأن قدرتها على تفسير التغيرات التي تحصل في أرقام صافي الأصول، ويتم ذلك من خلال توقيت الاعتراف بالمكاسب والخسائر ذات الصلة بتغيرات أرقام صافي الأصول والإبلاغ عنها في وقت تحققها، لأن بإمكان السوق المالية أن تحصل على المعلومات التي يتم من خلالها الحكم على أداء الشركة من مصادر أخرى بديلة للتقارير المالية، الأمر الذي يضعف من جودة الأرباح المحاسبية ومن ثم يضعف من جودة الإبلاغ المالي بسبب أن الأرباح المحاسبية المعلن عنها في التقارير المالية خلال مدة مالية محددة لا تعبر عن الأداء الحقيقي للشركة خلال نفس المدة، فضلا عن أن أرقام الأصول والالتزامات التي يتم الإبلاغ عنها في التقارير المالية تتضمن أخطاء التوقيت بمقدار ما تم تأجيله أو التعجيل به من المكاسب أو الخسائر الناتجة من تغير أرقام تلك الأصول والالتزامات خلال المدة التي تغطيها التقارير المالية المنشورة هذا من جانب، ومن جانب آخر يشير *Bartov* إلى أن توقيت عمليات بيع الأصول عادة ما يكون خيار للإدارة ويعد في ذات الوقت أداة للتلاعب في الأرباح أو إدارتها. (Bartov, 1993:842)

٢. التحفظ المحاسبي والاعتراف الفوري بالخسائر، حيث يعد التحفظ أحد المحددات المحاسبية التي تمثل مجموعة من المفاهيم المستخدمة لإعطاء تفسير أو تبرير للخروج عن GAAP بحدود تتطلبها طبيعة القياس في ظل الظروف البيئية المحيطة، ويشير مفهوم التحفظ كما يرى *Basu* إلى ميل المحاسب نحو طلب درجة أعلى من التحقق للاعتراف بالأخبار الجيدة مقارنة بالأخبار السيئة عند إعداد القوائم المالية، وبموجب هذا التفسير فإن الأرباح المحاسبية تتأثر بالأخبار السيئة بشكل أسرع من تأثرها بالأخبار الجيدة (4: 1997, Basu)، كما يؤكد *Heijden* أن على الشركة الاختيار من بين مجموعة من التقديرات المختلفة التقدير الأعلى للخسائر والالتزامات والتقدير الأقل للمكاسب والأصول، بمعنى أن على الشركة الحذر عند قياس الأصول والالتزامات (12: 2011, Heijden)، مما يولد حالة من عدم التماثل في الاعتراف تعزى أسبابها إلى مواجهة التفاوض الأبدي للإدارة وميلها نحو المبالغة في أرقام الأصول وأرقام الأرباح التي يتم الإبلاغ عنها في القوائم المالية، فضلا عن المنفعة التي يقدمها تطبيق التحفظ لمستخدمي المعلومات المحاسبية، حيث ينشأ التحفظ على حد تعبير *Watts* بسبب كونه جزء من التكنولوجيا الفعالة المستخدمة من قبل الشركة وجزء من العقود التي أبرمتها تلك الشركة مع مختلف الأطراف المستفيدة.

٣. كما أن التحفظ يقيد من السلوك الإنتهازي للإدارة ويخفض درجة التحيز نحو اعتماد المتطلبات المتماثلة والقبالة على التحقق منها (Watts 2003:209)، مما يعكس وبالإيجاب على جودة الأرباح المحاسبية التي تعبر في هذا السياق كما يشير Hermanns عن درجة التحفظ في الأرباح التي تم التقرير عنها من قبل الشركة والتي تعكس في ذات الوقت جودة الإبلاغ المالي لتلك الشركة. (White &etal,2003:767)

ويرى الباحثان مما سبق بأن جودة الإبلاغ المالي تعد دالة لجودة الأرباح التي يتم الوصول إليها عمليا في ظل توافر مجموعة من المقاييس من بينها تلك التي تركز على مشاكل التوقيت والتحفظ وطالما أن هناك علاقة كما يشير (Ohlson ,2006:271) بين المقاييس المعتمدة في قياس الأرباح وتلك المعتمدة في قياس الأصول والالتزامات تحدد القواعد المحاسبية وأقيام صافي الأصول التي سيتم الإبلاغ عنها في الميزانية والتغيرات التي طرأت عليها والتي تقود بعد ذلك إلى قياس الإيرادات والمصاريف والإبلاغ عن صافي الربح، عليه فإن جودة الإبلاغ المالي تعد إنعكاس لجودة المداخل المعتمدة في تقييم الأصول والالتزامات والمستندة تقليديا إلى مدخل الكلفة التاريخية في التقييم التي لا تأخذ بنظر الاعتبار مشاكل التوقيت والتحفظ، وعليه فقد قدم الفكر المحاسبي حولا مناسبة لتلك المشاكل تمثلت في طرح مداخل بديلة في تقييم الأصول والالتزامات يؤدي تطبيقها إلى تفادي أخطاء التوقيت والقياس ويعزز من جودة الإبلاغ المالي ، وتتمثل تلك المداخل بالآتي :

١. مدخل الكلفة التاريخية :

يركز مدخل الكلفة التاريخية على إثبات غالبية الأصول والإبلاغ عنها وفقا لسعر الشراء بسبب موضوعية مدخل الكلفة التاريخية مقارنة بمداخل التقييم البديلة، حيث يمكن التحقق من الكلفة التاريخية من خلال مراجعة مستندات الشراء، في حين يتطلب التحقق من نتائج التقييم البديلة الكثير من الأحكام والاجتهادات الشخصية الأمر الذي يؤدي إلى إنتاج معلومات محاسبية تفقد خاصية إمكانية الاعتماد عليها (Kieso & et al ,2012:42) ويؤدي الاعتماد على مدخل الكلفة التاريخية كما يشير (الشيرازي ،١٩٩٠: ٣١٤) إلى قياس غير سليم للدخل المحاسبي لسببين يكمن الأول في مقارنة الإيرادات المقاسة بالقيمة الجارية مع المصروفات المقاسة بالكلفة التاريخية، في حين يكمن الثاني في تأجيل الاعتراف بالتغير في قيم الأصول حتى يتم إجراء تبادل حقيقي مع طرف خارجي، بمعنى أن الدخل المحاسبي الذي تم قياسه وفقا لمدخل الكلفة التاريخية يتضمن كل من أخطاء التوقيت وأخطاء القياس .

٢. مدخل الكلفة الاستبدالية

يركز مدخل الكلفة الاستبدالية على إثبات غالبية الأصول والإبلاغ عنها وفقا للنقد أو ما يعادل النقد الذي يجب دفعه إذا رغبت الوحدة في الحصول على نفس الأصل المستخدم حاليا أو على أصل مكافئ له (CPA,2011: par.55)، ويرى Belkaoui أن صافي الدخل المحاسبي المبني وفقا للكلفة الاستبدالية يميز بين الدخل التشغيلي وبين مكاسب وخسائر الحيازة، فضلا عن التمييز بين مكاسب وخسائر الحيازة المتحققة ومكاسب وخسائر الحيازة غير المتحققة، وعليه فإن صافي الدخل سيكون مساويا إلى الدخل التشغيلي وفقا للكلفة الاستبدالية، فضلا عن مكاسب وخسائر الحيازة المتحققة وغير المتحققة من جانب ومساويا إلى الفرق بين الإيرادات المتحققة والكلف الاستبدالية المرتبطة بها من جانب آخر بسبب تجاوز الدخل لمشكلة توقيت الاعتراف بالتغيرات التي تطرأ على أقيام الأصول خلال مدة محددة من الزمن. (Belkaoui,2000:539)



٣. مدخل صافي القيمة القابلة للتحقق

يركز هذا المدخل على تقييم الأصول بالنقد أو ما يعادل النقد المطلوب دفعه إذا ما أرادت الوحدة الحصول على نفس الأصول المستخدمة حالا أو أصول مكافئة لها (CPA, 2011: par. 55)، ويعد مدخل صافي القيمة القابلة للتحقق أحد مداخل التقييم المستندة إلى السوق الذي تمت التوصية بتبنيه إلى جانب مداخل التقييم الأخرى في الكثير من الأطر المفاهيمية بهدف تقديم معلومات محاسبية مفيدة لأغراض مستخدميها في مجال التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية وبما ينسجم مع نماذج قراراتهم (Dean, 2010: 84)، وهو بذلك وكما يرى الباحثان يتجاوز عند إعتماده كأساس في قياس الدخل المحاسبي مشكلة توقيت الاعتراف بالتغيرات التي تطرأ على أقيام الأصول خلال مدة محددة من الزمن.

٤. مدخل القيمة العادلة

تعرف القيمة العادلة كما جاء في معايير الإبلاغ المالي الدولية *IFRS* ونقلًا عن Ray على أنها "المبلغ الذي يمكن في ظله مبادلة أصل أو نشوء التزام أو منح حق ملكية بين أطراف مستقلة ومطلعة ولديها الرغبة في إتمام الصفقة (Ray, 2012: 147)، وينسجم مدخل القيمة العادلة كما يرى Ronen مع أهداف الإبلاغ المالي التي تؤكد مضامينها على قياس قيمة الأصول والالتزامات في قائمة الميزانية وفقًا للقيمة العادلة، (Ronen, 2008: 184)، وهو بذلك وكما يرى الباحثان يتجاوز عند إعتماده كأساس في قياس الدخل المحاسبي مشكلة توقيت الاعتراف بالتغيرات التي تطرأ على أقيام الأصول خلال مدة محددة من الزمن كما هو الحال في مداخل التقييم الأخرى المستندة إلى السوق مقارنة بمدخل الكلفة التاريخية وكما تمت الإشارة إليه في أعلاه.

المحور الثالث / إنعكاسات مداخل تقييم الأصول على جودة الإبلاغ المالي في الوحدات

الاقتصادية العراقية – مدخل تحليلي

يتم تنظيم وتحديد متطلبات الإبلاغ المالي للوحدات الاقتصادية في العراق وفقًا لتعليمات النظام المحاسبي الموحد والقواعد والمعايير الصادرة عن مجلس القواعد والمعايير المحاسبية والرقابية وبما لا يتعارض مع تلك التعليمات، وفي مجال تقييم الأصول يلزم النظام المحاسبي الموحد الوحدات الاقتصادية العراقية باستخدام مدخل الكلفة التاريخية لا سيما ما يتصل بتقييم الأصول طويلة الأجل دون الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر الناتجة عن التغيرات في أقيام تلك الأصول خلال مدة محددة من الزمن، ويعزى ما سبق إلى تبني مفهوم الوحدة ومفهوم المحافظة على رأس المال المالي والتركيز على الخصائص التعزيزية للمعلومات المحاسبية كون الدولة تعد المستخدم الرئيس لتلك المعلومات ولإغراض التخطيط والرقابة وتقييم الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية، في الوقت الذي يمر فيه العراق بمرحلة من التحولات المرتقبة في العديد من المجالات ومن بينها المجالات الاقتصادية التي تستوجب إعادة النظر في إنتاج المعلومات المحاسبية وتقديمها إلى أصحاب المصلحة بما فيهم الدولة.

وفي هذا السياق يشير (فرج) إلى أن الهدف الأساسي للنظام المحاسبي الموحد يتمثل في التخطيط والرقابة المركزيين وذلك باستخدام الأساليب المحاسبية والموازنات الاقتصادية في التخطيط الاقتصادي والاجتماعي ومراقبة الخطط وبما يحقق الاستغلال الأمثل للموارد، وكذلك الربط بين حسابات الوحدة الاقتصادية مع الحسابات القومية والاقتصادية والإحصائية وذلك بإتباع أسس موحدة في طريقة عرض وتبويب الحسابات للوحدات الاقتصادية، فضلًا عن توحيد التعاريف والمصطلحات بشأن الأصول الثابتة وتكوين رأس المال والاستثمارات (فرج، ٢٠٠٦ : ١٢٤-١٢٥).



وبمعنى آخر وعلى حد تعبير (العاني) فإن نظام الإبلاغ المالي في العراق لا يوفر حالياً معلومات يتم الاستفادة منها لإتخاذ قرارات استثمارية صائبة بسبب عدم شيوع ملكية للأسهم من الأفراد أو ما يسمى بالمستثمر الفرد كون أن هذه الظاهرة غير موجودة أو ملموسة في المجتمع العراقي، وكذلك فإن معظم الشركات العراقية تؤسس في شكل شركات تضامنية كما أنه ليس هناك دليل يفيد بأن المعلومات المحاسبية التي تقدمها الشركات المساهمة على الرغم من محدوديتها تستخدم في إتخاذ القرارات الإستثمارية وبالتالي فإن تقديم مثل هذه المعلومات المحاسبية لم يشكل هدفاً أساسياً لنظام الإبلاغ المالي في العراق . (العاني، ٢٠٠٤ : ٢٤٤-٢٤٦)

ويؤكد (المعيني) في السياق ذاته على أن أهداف الإبلاغ المالي في العراق تعد أهداف كلية تلبي إحتياجات جهات التخطيط المركزي والسلطات الضريبية وأن هذه الإتجاهات جعلت الجهات المسؤولة عن تنظيم المحاسبة في العراق مدركة لنماذج قرارات السلطات الحكومية ومتبينة للمفاهيم المحاسبية وأساليب القياس والإفصاح التي تخدم تلك النماذج إذ تعد المفاهيم المصدر الأساس للاعتراف بعناصر الكشوفات المالية وتحديد أسس قياسها (المعيني، ٢٠٠٧ : ١٩١-١٩٢) ومن بينها كما يرى الباحثان الأسس المعتمدة في تقييم الأصول التي تركز على مدخل الكلفة التاريخية ، وهي بذلك تعد مؤشراً لإنخفاض جودة الإبلاغ المالي للوحدات الاقتصادية العراقية .

ومن أجل الوقوف على صحة وموضوعية ما جاء في أعلاه فقد نظم الباحثان إستبانة*وزعت على عينة من الأكاديميين في الجامعات العراقية ومراقبي الحسابات العاملين في ديوان الرقابة المالية، فضلاً عن مراقبي الحسابات العاملين في شركات ومكاتب التدقيق الخاصة ، وفيما يلي أهم النتائج التي تم التوصل إليها بعد تحليل إجابات أفراد العينة إحصائياً **:

أولاً : عرض وتفسير نتائج إجابات المحور الأول

عند النظر إلى قيم الإنحراف المعياري الواردة في الجدول (١) من الملحق (٣) يتبين بأنها محصورة بين (٠.٧٣٥٦٧-١.٠٥٣٣)، وهي قيم صغيرة نسبياً مما يدل على تجانس الإجابات على الأسئلة ذات الصلة بانعكاسات مداخل تقييم الأصول على جودة الإبلاغ المالي ، وبمقارنة الوسط الحسابي لكل سؤال مع الوسط الحسابي الفرضي يتبين أن غالبية إجابات العينة تتجه نحو الإتفاق والإتفاق التام وكذلك الإتفاق إلى حد ما. وفيما يلي تحليل إجابات عينة البحث بشأن أسئلة المحور الأول :

* للمزيد من التفاصيل راجع الملحق (١) الإستبانة المعدة لإستبيان آراء السادة عينة البحث بشأن مداخل تقييم الأصول وانعكاساتها على جودة الإبلاغ المالي .

** للمزيد من التفاصيل راجع الملحق (٢) بشأن تفاصيل مجتمع وعينة البحث وإختبار صدق وثبات الإستبانة والأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل .

الملحق (٣) بشأن الجداول التفصيلية لإجابات عينة البحث عن أسئلة الإستبانة .

١. تشير الأدبيات والدراسات المحاسبية كما مر ذكره إلى وجود أكثر من مدخل يتم من خلاله قياس جودة الإبلاغ المالي، ومن بينها المدخل المستند إلى قياس جودة الأرباح المحاسبية، وفي هذا السياق تؤكد نتائج الاستبيان الاتفاق التام لعينة البحث ونسبة ٢٨% إلى جانب نسبة الاتفاق التي بلغت ٣٣.٣% أي بنسبة اتفاق إجمالية ٦١.٣% بشأن أن جودة الإبلاغ المالي تتحدد من خلال ضمان جودة الأرباح المحاسبية.
٢. تعتمد جودة الأرباح المحاسبية على إيجاد الحل لإثنين من المشاكل التي تواجه الفكر والممارسة المحاسبية، تتمثل الأولى بمشكلة توقيت الاعتراف بالمكاسب والخسائر الناتجة عن التغيرات في أقيام الأصول، في حين تتمثل الثانية بتبني سياسة التحفظ والاعتراف الفوري بخسائر انخفاض أقيام تلك الأصول، وتؤكد نتائج الاستبيان أن نسبة الاتفاق التام للعينة في هذا الخصوص قد بلغت ٢٥.٣%، ٢٢.٧% على التوالي إلى جانب نسبة الاتفاق التي بلغت ٤١.٣%، ٤٢% على التوالي أي بنسبة اتفاق إجمالية بلغت ٦٦.٦%، ٦٤.٧% على التوالي.
٣. هناك علاقة بين مداخل تقييم الأصول وبين جودة الأرباح المحاسبية إذ يؤدي تبني مداخل بديلة في التقييم إلى الاعتراف أو تأجيل الاعتراف بالمكاسب (الخسائر) الناتجة عن التغيرات في أقيام الأصول خلال المدة والتأثير في جودة الأرباح المحاسبية، وقد أظهرت نتائج الاستبيان في هذا الخصوص النتائج التالية:
 - أ. يؤدي تبني مدخل الكلفة التاريخية في تقييم الأصول إلى تأجيل الاعتراف بالمكاسب (الخسائر) الناتجة عن التغيرات في أقيام تلك الأصول خلال المدة والتأثير في جودة الأرباح المحاسبية، حيث بلغت نسبة الاتفاق التام لعينة البحث في هذا الشأن ١٨.٧% ونسبة الاتفاق ٥٠.٧% أي بنسبة اتفاق إجمالية بلغت ٦٩.٤%، في مقابل نسبة ٣٠.٧% من إجابات العينة التي تأرجحت بين الاتفاق إلى حد ما وعدم الاتفاق، ويشير ذلك ومن وجهة نظر الباحثان إلى ضرورة التوجه نحو تبني مداخل بديلة للمدخل التقليدي عند تقييم الأصول.
 - ب. تعزيزاً لرأي الباحثان في الفقرة أ في أعلاه، فقد أكدت إجابات عينة البحث على أن تبني مداخل بديلة في تقييم الأصول (الكلفة الاستبدالية، صافي القيمة القابلة للتحقق، والقيمة العادلة) يساهم في تجنب مشكلة التوقيت وإنخفاض قيمة تلك الأصول وضمان جودة الأرباح المحاسبية، حيث بلغت نسبة الاتفاق الإجمالية للعينة في هذا الخصوص ٦٢.٧%، ٦٢%، ٦٣.٣% على التوالي في مقابل نسبة اتفاق إلى حد ما بلغت ٣٢%، ٣٠%، ٣٢% على التوالي.
 - ت. استناداً إلى نتائج الاستبانة الموضحة في الفقرة ب في أعلاه يمكن القول بأن تبني مداخل بديلة للكلفة التاريخية عند تقييم الأصول يؤدي إلى تحقيق جودة الأرباح المحاسبية ومن ثم تحقيق جودة الإبلاغ المالي، حيث أكدت عينة البحث هذا الأمر من خلال نسب الاتفاق الإجمالية التي بلغت ٥٤% ونسبة اتفاق إلى حد ما والتي بلغت ٣٢%.



ثانيا : عرض وتفسير نتائج إجابات المحور الثاني

عند النظر إلى قيم الانحراف المعياري الواردة في الجدول (٢) من الملحق (٣) يتبين بأنها محصورة بين (٠.٧٢٢٩٤-١.٠٧٣٣) وهي قيم صغيرة نسبيا مما يدل على تجانس الإجابات على الأسئلة ذات الصلة بمداخل تقييم الأصول في ظل الأهداف والمفاهيم المحاسبية المعتمدة في البيئة العراقية وانعكاساته على جودة الإبلاغ المالي ، وبمقارنة الوسط الحسابي لكل سؤال مع الوسط الحسابي الفرضي يتبين أن غالبية إجابات العينة تتجه نحو الإتفاق وكذلك الإتفاق التام وكذلك الإتفاق إلى حد ما، وفيما يلي تحليل إجابات عينة البحث بشأن أسئلة المحور الثاني :

١. تتحدد أهداف الإبلاغ المالي في العراق في ضوء المتغيرات البيئية ومن أبرزها المتغيرات الاقتصادية، إذ تؤكد نتائج الاستبيان أن نسبة الإتفاق التام لعينة البحث في هذا الخصوص بلغت ٢٨% ونسبة الإتفاق ٤٤.٧% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت ٧٢.٧% ويعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة ٣.٨٩٣٣ وبتحرف معياري بلغ ٠.٩٤٩٣٧ ، ويعد ما سبق ومن وجهة نظر الباحثان مؤشرا لضرورة الأخذ في الاعتبار أثر المتغيرات البيئية ومن بينها الاقتصادية التي مر بها العراق ما بعد سنة ٢٠٠٣ ولتاريخه في تحديد أو تطوير أهداف الإبلاغ المالي للوحدات الاقتصادية المحلية .

٢. تعزيزا لنتائج الاستبانة الواردة في الفقرة ١ في أعلاه ، تم تحديد أبرز المتغيرات التي يتسم بها الاقتصاد العراقي من حيث تركيزه على القطاع العام وطبيعة الملكية وميول أفراد المجتمع نحو الإدخار ، فضلا عن حداثة تأسيس سوق العراق للأوراق المالية ومستوى كفاءته وأثر ما سبق في تحديد أهداف الإبلاغ المالي للوحدات الاقتصادية المحلية ، حيث أكدت عينة البحث في هذا الشأن على ما يلي:

أ. تؤثر المتغيرات الاقتصادية التي تميل إلى القطاع العام مقابل القطاع الخاص في تحديد أهداف الإبلاغ المالي في العراق وبنسبة إتفاق إجمالية بلغت ٧٤.٧% .

ب. تؤثر المتغيرات الاقتصادية التي تركز على المشاريع الفردية والشركات التضامنية مقابل الشركات المساهمة في تحديد أهداف الإبلاغ المالي في العراق وبنسبة إتفاق إجمالية بلغت ٥٣.٣% ، في مقابل إتفاق إلى حد ما بلغت نسبته ٣٤% .

ت. تؤثر المتغيرات الاقتصادية التي تتسم بالإنموذج الضعيف لكفاءة سوق المال مقابل الإنموذج القوي في تحديد أهداف الإبلاغ المالي في العراق وبنسبة إتفاق إجمالية بلغت ٥٢% ، في مقابل إتفاق إلى حد ما بلغت نسبته ٣٨% .

ث. تؤثر المتغيرات الاقتصادية التي تميل إلى الإدخار كسلوك للأفراد مقابل الإستثمار في تحديد أهداف الإبلاغ المالي في العراق وبنسبة إتفاق إجمالية بلغت ٤٣.٣% ، في مقابل إتفاق إلى حد ما بلغت نسبته ٣٤.٧% .

٣. تعد الدولة المستخدم الأكثر تأثيرا في صياغة أهداف الإبلاغ المالي في العراق وتحديد المعلومات المحاسبية المطلوبة لأغراض التخطيط والرقابة وتقييم الإستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية ، الأمر الذي يؤثر في إختيار المفاهيم المحاسبية ومداخل تقييم الأصول ، إذ تؤكد نتائج الاستبيان في هذا الخصوص بأن نسبة الإتفاق التام بلغت ٣٦.٧% ونسبة الإتفاق ٣٤% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت ٧٠.٧% .



٤. تعزيزا لما جاء في الفقرة ٣ في أعلاه أكدت عينة البحث على أن الإبلاغ المالي في العراق يستند إلى ما يلي :
- أ. مفهوم الوحدة وفق المنظور الكلي للمحاسبة (المحاسبة الكلية مقابل المحاسبة الجزئية) وبنسبة إتفاق إجمالية بلغت ٦٥.٣% وإتفاق إلى حد ما بلغت نسبته ٣١.٣% .
- ب. مفهوم المحافظة على رأس المال المالي مقابل مفهوم المحافظة على رأس المال المادي وبنسبة إتفاق إجمالية بلغت ٦٨.٦% وإتفاق إلى حد ما بلغت نسبته ٢٧.٣% .
- ت. الخصائص التعزيزية للمعلومات المحاسبية مقابل الخصائص الأساسية لتلك المعلومات وبنسبة إتفاق إجمالية بلغت ٥٢.٧% وإتفاق إلى حد ما بلغت نسبته ٣٨.٧% .
- ث. مدخل الكلفة التاريخية في تقييم الأصول مقابل مداخل التقييم البديلة وبنسبة إتفاق إجمالية بلغت ٨١.٣% وإتفاق إلى حد ما بلغت نسبته ١٧.٣% .
٥. استنادا إلى النتائج الواردة في الفقرة ٤ في أعلاه، تعد جودة الإبلاغ المالي للوحدات الاقتصادية العراقية منخفضة في ظل تبني مدخل الكلفة التاريخية في تقييم الأصول ، إذ تؤكد نتائج الاستبيان في هذا الخصوص على الإتفاق التام لعينة البحث وبنسبة ٣٦% وإتفاق وبنسبة ٣٢% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت ٦٨% مقابل نسبة إتفاق إلى حد ما بلغت نسبته ٢٣.٣% .
٦. يتطلب الأمر وفي ظل التطورات المرتقبة لتحول الاقتصاد العراقي إلى اقتصاد السوق إعادة النظر في أهداف الإبلاغ المالي في العراق والمفاهيم المحاسبية التي يستند إليها ، فضلا عن المداخل المناسبة لتقييم الأصول ، وقد أكدت عينة البحث في هذا السياق على ما يلي :
- أ. تطوير أهداف الإبلاغ المالي لتركز على تحقيق مصالح أصحاب المصلحة في الوحدات الاقتصادية العراقية وبنسبة إتفاق إجمالية بلغت ٨٤% .
- ب. تبني مفاهيم بديلة للمحافظة على رأس المال وكذلك خصائص بديلة للمعلومات المحاسبية وبنسبة إتفاق إجمالية بلغت ٧٧.٤% ، ٦١.٤ على التوالي .
- ت. مداخل بديلة في تقييم الأصول إلى جانب مدخل الكلفة التاريخية وبنسبة إتفاق إجمالية بلغت ٧٥.٣% .



المحور الرابع / الخلاصة والمقترحات

تحدد أهداف الإبلاغ المالي في العراق في ضوء المتغيرات البيئية ومن أبرزها المتغيرات الاقتصادية ، حيث تؤثر المتغيرات الاقتصادية (التي تميل إلى القطاع العام وتلك التي تركز على الشركات التضامنية بعدها الطبيعة السائدة لملكية الأعمال وكذلك المتغيرات الاقتصادية التي تتسم بالإنموذج الضعيف لكفاءة سوق المال، فضلا عن المتغيرات الاقتصادية التي تميل إلى الإيداع كسلوك للأفراد) في تحديد أهداف الإبلاغ المالي ، التي تعد موجهة لخدمة الدولة بعدها المستخدم الأكثر تأثيرا من بين مجموعة المستخدمين الآخرين في تحديد المعلومات المحاسبية المطلوبة لأغراض التخطيط والرقابة وتقييم الإستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية ، الأمر الذي يؤثر في إختيار المفاهيم المحاسبية ومداخل تقييم الأصول .

ويستند الإبلاغ المالي في العراق إلى مدخل الكلفة التاريخية الذي يتميز مقارنة بمداخل التقييم البديلة في كونه يتجاهل المكاسب (الخسائر) الناتجة عن التغيرات في أقيام الأصول نتيجة للعديد من المؤشرات من بينها التغيرات في الأسعار والتقدم الفني والتكنولوجي ، الأمر الذي ينعكس سلبا في جودة الأرباح المحاسبية ومن ثم جودة الإبلاغ المالي بسبب التعامل مع أثنتين من المشاكل ذات الصلة تمثل الأولى مشكلة توقيت الاعتراف بالتغيرات في أقيام الأصول خلال مدة محددة من الزمن في حين تمثل الثانية مشكلة الاعتراف الفوري بالخسائر الناتجة عن انخفاض قيمة الأصول، عليه تعد جودة الإبلاغ المالي للوحدات الاقتصادية العراقية منخفضة في ظل مدخل الكلفة التاريخية الأمر الذي يتطلب وفي ظل التطورات المرتقبة في البيئة العراقية ومن بينها التحول المرتقب للاقتصاد العراقي نحو اقتصاد السوق التوصية بالآتي :

١. إعادة النظر في أهداف الإبلاغ المالي في العراق لتركز على تقديم المعلومات المحاسبية التي تصب في تحقيق مصالح أصحاب المصلحة في الوحدات الاقتصادية العراقية ، وتمكينهم من إتخاذ القرارات الاقتصادية الصائبة .

٢. تبني مفاهيم محاسبية تنسجم وأهداف الإبلاغ المالي في أعلاه ومن بينها تلك التي تركز على تبني مفهوم ملائم للمحافظة على رأس المال وكذلك خصائص محددة للمعلومات المحاسبية تركز على الملاءمة والتمثيل الصادق إلى جانب الخصائص التعزيزية لتلك المعلومات .

٣. الإستناد إلى مداخل بديلة في تقييم الأصول إلى جانب الكلفة التاريخية لما لتلك المداخل من تأثير في تحقيق خاصيتي الملاءمة وصدق تمثيل المعلومات المحاسبية للظواهر الاقتصادية .

٤. تفعيل دور الجهات المسؤولة عن تنظيم مهنة المحاسبة في العراق ومن بينها مجلس المعايير والقواعد المحاسبية والرقابية ليكون أكثر نشاطا في مجال صياغة وتطوير المعايير المحاسبية التي تقدم حلاولا للمشاكل التي تعاني منها البيئة المحلية وتنسجم في ذات الوقت مع المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدوليين .

٥. تفعيل دور السوق المالية في العراق والهيئة المشرفة عليها في مجال تحديد متطلبات الإبلاغ المالي للشركات المساهمة المدرجة فيها ومتابعة إلتزام الشركات بتلك المتطلبات من أجل تعزيز الإستثمارات المحلية وجذب الإستثمارات الأجنبية .



ثبت المصادر

١-١ المصادر العربية

أولاً : الكتب

١. الشيرازي ، عباس مهدي ، نظرية المحاسبة ، الطبعة الأولى ، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع ، الكويت ، ١٩٩٠ .
٢. لطفي ، أمين السيد احمد ، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي) ، الدار الجامعية ، ٢٠٠٥ .

ثانياً : البحوث والدراسات والدوريات

١. ابو الخير ، مدثر طه ، اثر معايير المحاسبة الدولية والعوامل النظامية على جودة التقارير المالية : دراسة ميدانية عن تطبيق معيار الانخفاض في قيمة الأصول ، كلية التجارة جامعة طنطا ، معار لجامعة الملك سعود ، بدون سنة .
٢. الداغور ، جبر إبراهيم ، وعابد ، محمد نواف ، إعادة تقييم الأصول الثابتة في فلسطين " دراسة ميدانية " ، مجلة جامعة الأزهر _ غزة و سلسلة العلوم الإنسانية ، المجلد (١٠) العدد (A-1) ، ٢٠٠٨ .
٣. شريف ، توفيق محمد ، رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية ، منهج تنظيمي للسياسة المحاسبية على المستوى الكلي " ، مجلة الإدارة العامة سبتمبر ، 1987 .

٤. المشهداني ، وآخرون ، تعدد المفاهيم المحاسبية وأثره في الفكر والممارسة العملية ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، المجلد (١٨) ، العدد (٦٩) ، ٢٠١٢ .
٥. المعيني ، سعد سلمان عواد ، قياس جودة الأرباح في المصارف التجارية - دراسة تحليلية لعينة من المصارف التجارية العراقية ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، العدد (٦٤) ، المجلد (١٧) ، ٢٠١١ .

ثالثاً : الرسائل والأطاريح الجامعية

١. الساعدي ، استقلال جمعة وجر ، تكامل مفهومي الدخل والتدفقات النقدية ودوره في تعزيز جودة الأرباح المحاسبية ، رسالة ماجستير في المحاسبة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة بغداد ، ٢٠١٢ .
٢. الساكني ، وسن يحيى أحمد ، إدارة الأرباح وتأثيرها في جودة المعلومات المحاسبية - دراسة ميدانية ، رسالة ماجستير في المحاسبة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة بغداد ، ٢٠١٠ .
٣. صالح ، عمار عبد القادر ، دور المستثمرين في تقييم جودة الإبلاغ المالي وانعكاساته على اتخاذ القرار الإستثماري - دراسة ميدانية في سوق العراق للإوراق المالية ، رسالة ماجستير ، كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة بغداد ، ٢٠١٠ .
٤. العاني ، معاوية كريم شاكر ، اثر الإطار الثقافي في نظام الإبلاغ المالي - العراق حالة دراسية ، أطروحة دكتوراه ، الجامعة المستنصرية ، كلية الإدارة والاقتصاد ، بغداد ، ٢٠٠٤ .



٥. الفتلاوي ، ليلي ناجي مجيد ، أثر تطبيق حوكمة الشركات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بالتطبيق على عينة من الشركات المساهمة المدرجة في سوقي عمان والعراق للأوراق المالية ، أطروحة دكتوراه في المحاسبة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة بغداد ، ٢٠١١ .
٦. فرج ، عماد صبيح ، تأثير صياغة أهداف المحاسبة في تحديد تفضيلات المستثمرين والإدارة من المعلومات المحاسبية في الشركات المساهمة ، أطروحة دكتوراه ، الجامعة المستنصرية ، كلية الإدارة والاقتصاد ، بغداد ، ٢٠٠٦ .
٧. المعيني ، سعد سلمان ، المداخل الاقتصادية لنظرية المحاسبة ودورها في صياغة أنموذج توافقي بين المحاسبة الجزئية والمحاسبة الكلية ، أطروحة دكتوراه ، جامعة بغداد ، كلية الإدارة والاقتصاد ، بغداد ، ٢٠٠٧ .
٨. نجم ، أسماء سهيل ، دور المعايير المحاسبية في تعزيز كفاءة أسواق المال – دراسة ميدانية لتفعيل المسار المحاسبي في العراق ، رسالة ماجستير في المحاسبة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة بغداد ، ٢٠٠٨ .

1-2 Foreign References

First: Books

1. Belkaoui , Ahmed Riahi , " Accounting Theory " 4th ed. Thomson learning , USA ,2000 .
2. Belkaoui, Ahmed, Accounting Theory, Thomson leaning, UAS, 5th ed. , 2004.
3. Gelinas , Ulric J. & Sutton , Steve , G. , Accounting Information Systems , South – Western , Thomson Learning , 2002 .
4. Kieso , Donald E. & et al , Intermediate Accounting , 10th ed. , John Wiley & Sons , 2010 .
5. Kieso, Donald E, & et al , Intermediate Accounting, 13th ed. , John Wiley & Sons, INC., 2012.
6. Schroder , R.G. & et al , Financial Accounting Theory & Analysis , John Wiley & Sons Inc. , 7th ed. USA , 2001 .
7. White, G; & et al , The analysis and use of financial statements, , John Wiley and Sons, , 3thed. , 2003 .

Second : Periodicals

1. Bartov ,Eli ,The timing of Assets Sales & Earnings Manipulation , The Accounting Review ,Vol. 68 , No. 4 , 1993 .
2. Basu ,Sudipta , The Conservatism Principle & the Asymmetric Timeliness of Earnings , Journal of Accounting & Economics , no. 24 ,1997 .
3. Buchman , Robert & et al , Financial Accounting Information , Organizational Complexity & Corporate Governance Systems , Journal of Accounting & Economics , Vol.37 , No.2 ,2004 .
4. Cohen , Daniel A. , Quality of Financial Reporting Choice : Determinants & Economic Consequences , London Business School Accounting Symposium , July , 2003 .
5. Dean , Graeme , Background and case for Exit price Accounting , A Journal of Accounting finance and Business studies , Vol. 46, No. 1, 2010.



6. Hodge F. , Investors' Perception of Earning Quality , Auditor Independence ,& Usefulness of Audited Financial Information , Accounting Horizons , (Supplement) , 2003 .
7. Jonas J. Gregory & Blanchet Jeannot , Assessing Quality of Financial Reporting , Accounting Horizons , Vol. 14 , No. 3 , 2000 ..
8. Lennard , Andrew , The case for Entry values : A Defense of Replacement cost , A Journal of Accounting finance and Business studies , Vol. 46, No. 1, 2010 .
9. Mueller , Gerhard G. , The Role of Financial Reporting : Discussion , University of Washington , .
10. Ohlson , James A. , A Practical Model of Earnings Measurement , The Accounting Review , Vol. 81 , No. 1 , 2006 .
11. Ray, Sarbapriya, "Relevance of Fair Value Accounting: An Appraisal", Advances in information Technology and Management, Vol. 1, No. 4, 2012.
12. Ronen , Joshua , To Fair value or not to fair value : A Broader perspective, A Journal of Accounting finance and Business studies , Vol. 44, No. 2, 2008 .
13. Schipper , K. & Vincent , Principles – Based Accounting Standards , Accounting Horizons , (Supplement) , 2003 .
14. Watts , Ross I. , Conservatism in Accounting Part 1 : Explanations & Implications , Accounting Horizons , Vol. 17 , No. 3 , 2003 .

Third: Professional Issues

1. Certified Public Accountants , Conceptual Framework for Financial Reporting 2010 , Hong Kong Institute of Certified Public Accountants , 2011 .

Fourth : Thesis

1. Heijden ,Robbert Van der, Accounting Conservatism & Crisis : What was the Impact of the Credit Crisis on Accounting Conservatism ? , Master Thesis , Erasmus Universiteit Rotterdam , 2011.



Assets Valuation Approaches & its Reflects on Financial Reporting Quality

Abstract

The model of financial reporting in Iraq Based on a specific set of accounting objectives & concepts, which require the application of the historical cost valuation approach due to the nature of the objectives of financial reporting in Iraq, established under the unified accounting system , which focuses on serving the needs of the state because it the most influential user in setting accounting objectives and concepts, which stems mainly from the nature of the economic system in Iraq, which focuses on the public sector versus the private sector as well as the nature of the ownership business that focuses on partnership versus corporations, as well as Preference community members about savings versus investment and recent formation of the financial market in Iraq .

Because historical cost valuation approach ignores changes in assets values due to the prices fluctuations , technical progress and technological and this ignorance affect the measurement of accounting profit , which is a function of the financial reporting quality , so the quality of financial reporting of Iraq's economic units is low, which requires reconsideration of accounting objectives and concepts and adoption alternative approaches for assets valuation (replacement cost , net realizable value and fair value) as a prelude to improve the quality of financial reporting in Iraq.

Key words: Historical cost approach, replacement cost approach, net realizable value approach, fair value approach, earning's quality, financial reporting quality.